

**Audience publique du 18 mars 2009**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de remise d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24691 du rôle et déposée en date du 4 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé le 14 novembre 2008 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 18 novembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 février 2009.

---

Le 30 juillet 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », prit à l'encontre de Monsieur ... une décision refusant de faire droit à sa demande tendant à obtenir un abattement de revenu imposable pour l'année 2006.

Par requête déposée le 4 août 2008 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation contre ladite décision directoriale.

Etant donné que le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » prévoit en la matière un recours de pleine juridiction, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit.

Le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait valoir que le refus de lui accorder un abattement de revenu au titre de l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) à cause de la perte subie lors de la liquidation de la société à responsabilité limitée ... dont il a été associé au titre de l'imposition de son revenu pour l'année 2006 ne tiendrait qu'à la forme juridique de la société. Il précise que dans la réalité journalière du commerce de ladite société et dans les transactions importantes sa responsabilité et celle des deux autres associés n'aurait jamais été limitée au capital social et à l'apport initial mais aurait porté au contraire sur leurs biens personnels. Il estime que dans les faits les associés se seraient conduits comme les associés d'une société en nom collectif, de sorte qu'il y aurait lieu de faire droit à sa demande au motif que l'administration des Contributions reconnaîtrait les pertes subies comme pertes déductibles en présence d'une société en nom collectif.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le demandeur entendrait contester par le biais du paragraphe 131 AO la non déductibilité d'une perte réalisée en 2005, dont il espère obtenir, au titre de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2006, un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires conformément à l'article 127 LIR. Il précise par ailleurs que l'imposition relative à l'année 2006 serait, faute de réclamation, coulée en force de chose décidée et que le paragraphe 131 AO ne saurait servir ni à contourner la forclusion attachée au délai contentieux ni à un réexamen intégral du dossier fiscal. Enfin, ce moyen s'analyserait en une contestation de la légalité de l'impôt, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse et de surcroît aucune rigueur objective ou subjective ne serait détectable, ni même alléguée, de sorte que la décision directoriale serait à confirmer.

Il ressort des pièces déposées que Monsieur ... avait inscrit dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2005 faite le 4 juillet 2006, dans la rubrique des revenus de capitaux, un revenu négatif de 59.656,52 € qu'il considérerait comme une perte réalisée dans son propre chef en tant qu'associé dans la sàrl ... dont l'état déficitaire s'est concrétisé lors de la liquidation fin 2005.

Lesdits revenus négatifs n'ayant pas été pris en compte par le bureau d'imposition lors de l'établissement du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005 en date du 6 septembre 2006, Monsieur ... a introduit le 11 septembre 2006 une réclamation à l'encontre dudit bulletin.

Le 21 juin 2007, Monsieur ... a introduit auprès du service d'imposition sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2006 en ne faisant pas état de la perte réalisée lors de la liquidation de la sàrl ....

Le bulletin d'impôt sur le revenu relatif à l'année 2006 a été émis le 12 septembre 2007. Par une décision du 21 novembre 2007, le directeur a déclaré la réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005 non fondée et a retenu que l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause.

A travers une lettre entrée à l'administration des Contributions le 4 février 2008, Monsieur ... introduisit une « *demande pour un abattement en raison de charges extraordinaires à prendre en compte lors de l'imposition pour le revenu de l'année 2006* » au motif qu'un montant de 59.656,52 € représentant la perte de liquidation dans son chef de la sàrl ... devrait être pris en compte à titre de charges extraordinaires aux termes de l'article 127 LIR.

Par une décision du 30 juillet 2008, le directeur refusa de faire droit à cette demande en la qualifiant d'une demande ayant pour objet une remise d'impôts en application du paragraphe 131 AO et en la motivant comme suit :

*« Vu la demande présentée le 4 février 2008 par le sieur ..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que la demande tend à la modification de l'imposition pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006, en demandant la déduction à titre de charges extraordinaires la perte réalisée en tant qu'investisseur dans une société de capitaux s'étant concrétisée lors de la liquidation de cette dernière à la fin de l'année 2005 ;*

*Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant que l'imposition en cause est coulée en force de chose décidée ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande s'analyse en une contestation de la légalité de l'impôt, étrangère en tant que tel à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.20.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;*

*Considérant que la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office ;*

*Considérant qu'à titre superfétatoire, il ressort de la nature que les frais exposés mises à charge du contribuable qu'ils n'entrent pas dans les dispositions de l'article 127 L.I.R. en tant que charges extraordinaires ;*

*Considérant encore que conformément à l'article 108 L.I.R., les dépenses sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites ;*

*Considérant donc qu'une rigueur objective n'a pas pu être constatée en l'espèce et il n'appartient pas au rôle de la remise gracieuse de contrer la volonté expresse du législateur en la matière ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, faute de motivation dans ce sens ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ».*

Le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 ayant été établi le 12 septembre 2007, il est constant que l'imposition est coulée en force de chose décidée faute d'avoir

introduit, dans le délai légal de trois mois à compter de l'imposition, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions ou un recours contentieux devant le tribunal administratif à l'encontre dudit bulletin.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a qualifié la lettre présentée le 4 février 2008 par Monsieur ... comme une demande en remise gracieuse, celle-ci étant seule susceptible d'être accueillie en présence d'une imposition coulée en force de chose décidée.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

La première vérification, préalable, à faire est celle de savoir si la légalité de l'impôt n'a pas été contestée par le demandeur.

Une demande de remise gracieuse s'analyse en effet exclusivement en une demande du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne saurait comporter par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

Il ressort de l'analyse de la lettre du 4 février 2008 et des moyens présentés que Monsieur ... a mis en cause la légalité de l'impôt dû. En effet il estime que ce serait à tort que l'administration n'a pas considéré la perte de liquidation par lui subie au moment de la liquidation de la sàrl ... au motif que bien qu'étant en présence d'une société de capitaux, les associés de ladite sàrl se seraient comportés comme des associés d'une société de personnes, de sorte que la perte devrait être considérée au titre de l'article 127 LIR. En effet la réponse à la demande posée nécessite une analyse du fond de l'affaire tendant à évaluer si Monsieur ... a eu des charges extraordinaires qui ont été inévitables et qui ont réduit d'une façon considérable sa faculté contributive au sens de l'article 127 LIR et aboutit dès lors à une contestation ayant trait à la légalité de l'impôt.

C'est encore à juste titre que le directeur a retenu que la demande en remise gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office.

Vu que seule une contestation ayant trait à la légalité de la fixation de l'impôt a été soulevé en l'espèce, le cas d'ouverture de la remise gracieuse d'impôts n'est pas donné, de sorte qu'il n'y pas lieu d'analyser si la perception de l'impôt entraîne une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre la décision directoriale laisse d'être fondé et doit être rejeté.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

rejette le recours ;

condamne Monsieur ... aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 mars 2009 par :

Marc Feyereisen, président,  
Catherine Thomé, premier juge,  
Françoise Eberhard, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Feyereisen